

# **BGer 2C\_161/2007 vom 5. Oktober 2007**

Bundesgericht, 2007-10-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_161\\_2007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_161_2007)

FR: TF 2C\_161/2007 du 5 octobre 2007

IT: TF 2C\_161/2007 del 5 ottobre 2007

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis ( ATF 132 I 140 consid. 1.1 p. 142).

#### **E. 1.1**

La décision attaquée date du 27 mars 2007, de sorte qu'il y a lieu d'appliquer la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), entrée en vigueur le 1er janvier 2007, au présent recours ( art. 132 al. 1 LTF ).

#### **E. 1.2**

L'art. 86 al. 1 lettre d LTF prévoit que le recours en matière de droit public est recevable contre les décisions des autorités cantonales de dernière instance, pour autant que le recours devant le Tribunal administratif fédéral ne soit pas ouvert. Selon l' art. 86 al. 2 LTF , les cantons instituent des tribunaux supérieurs qui statuent en principe comme autorités précédant immédiatement le Tribunal fédéral.

En l'espèce, la décision attaquée émane du Chef du département des finances qui a statué comme autorité de dernière instance cantonale (art. 239 al. 3 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôt directs cantonaux, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; ci-après: LI). Il ne s'agit pas d'une autorité judiciaire. Toutefois, en vertu de l' art. 130 al. 3 LTF , les cantons ont deux ans à partir du 1er janvier 2007 pour édicter les dispositions d'exécution relatives à la compétence, à l'organisation et à la procédure des autorités précédentes au sens, notamment, de l' art. 86 al. 2 LTF . Dès lors, durant ce délai de deux ans, une décision du Chef du Département des finances peut encore être directement attaquée auprès du Tribunal fédéral par le recours en matière de droit public (arrêt non publié du 25 mai 2007, 2D\_40/2007 consid. 2; voir aussi arrêt non publié du 29 mars 2007, 2C\_64/2007 consid. 3).

#### **E. 1.3**

En tant que le recours contient des griefs relatifs à la prescription de l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 1987/1988 à 1993/1994, il est irrecevable. En effet, la décision attaquée ne porte que sur les impôts cantonaux et communaux des périodes 1987/1988 à 1993/1994. En outre, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, la décision du 21 mars 2007 de l'Administration cantonale des impôts ne pouvait être attaquée directement devant le Tribunal fédéral, n'étant pas de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 lettre d LTF).

#### **E. 1.4**

Pour le surplus, le recours, déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prescrites par la loi ( art. 42 LTF ) contre un arrêt final ( art. 90 LTF ) rendu dans une cause en matière de droit public ( art. 82 let. a LTF ) est en principe recevable, le recourant directement touché par l'arrêt attaqué ayant un intérêt digne de protection à son annulation

ou sa modification (art. 89 al. 1 lettre b et c LTF).

### **E. 2.1**

Selon l' art. 95 LTF , le recours (ordinaire) au Tribunal fédéral peut être formé notamment pour violation du droit fédéral (lettre a), qui comprend les droits constitutionnels, et au nombre desquels figure la protection contre l'arbitraire ( art. 9 Cst. ). Par conséquent, une application arbitraire du droit cantonal est contraire au droit fédéral et constitue un motif de recours (Peter Karlen, Das neue Bundesgerichtsgesetz, 2006, p. 38; Hansjörg Seiler in Seiler/von Werdt/Güngerich, Bundesgerichtsgesetz [BGG], Handkommentar, Berne 2007, no 22 ad art. 95; Alain Wurzbürger, La nouvelle organisation judiciaire fédérale, JdT 2005 I p. 631 ss, p. 642).

Aux termes de l' art. 106 al. 2 LTF , le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant. Cette disposition reprend le principe d'allégation (Rügeprinzip) que la pratique relative au recours de droit public avait établi en relation avec l' art. 90 OJ (Message concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, p. 4142 ad art. 100; von Werdt in Seiler/von Werdt/Güngerich, Bundesgerichtsgesetz [BGG], Handkommentar, 2007, nos 8 et 10 ad art. 106). Ainsi, dans un recours pour arbitraire fondé sur l' art. 9 Cst. , l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice ( ATF 133 II 249 consid. 1.4 p. 254; cf. aussi ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).

### **E. 2.2**

Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente ( art. 99 al. 1 LTF ). Toute conclusion nouvelle est irrecevable ( art. 99 al. 2 LTF ). A contrario, cette disposition n'interdit pas une argumentation juridique nouvelle, pour autant que celle-ci repose sur les constatations de fait de la décision attaquée (arrêt du 30 mai 2007, 4A\_28/2007 consid. 1.3). Il n'est toutefois, en principe, pas possible, au regard du principe de l'épuisement des instances précédentes, de soulever pour la première fois devant le Tribunal fédéral une question que l'autorité précédente ne pouvait pas examiner, parce qu'elle ne lui avait pas été soumise (Bernard Corboz, Introduction à la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral, SJ 2006 II 319 ss, no 5 p. 345 ss).

### **E. 3**

Le recourant invoque plusieurs dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Les périodes fiscales concernées, soit les périodes 1987/1988 à 1993/1994, sont toutes antérieures à 2001. Dès lors ladite loi n'est pas applicable au présent cas ( ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss).

### **E. 4.1**

Selon le recourant, son droit d'être entendu aurait été violé. Il estime que certaines décisions de taxation et amendes du 6 décembre 2005 de l'Office d'impôt ne sont pas suffisamment motivées (une décision ne mentionnerait pas la période fiscale concernée de façon correcte;

une autre décision ne préciserait pas le taux d'imposition, etc.). En outre, elles comporteraient des erreurs. Ainsi, l'amende cantonale relative aux périodes fiscales 1987/1988 et 1989/1990 serait de 8'500 fr., selon la décision du 6 décembre 2005, ce qui ne correspondrait pas à ce qui avait été déterminé par l'arrêt du 19 décembre 2000 du Tribunal administratif.

#### **E. 4.2**

La décision attaquée ne contient aucune constatation de fait relative aux éléments susmentionnés des bordereaux en cause. Le grief, invoqué pour la première fois devant le Tribunal fédéral, repose ainsi sur des faits nouveaux de sorte qu'il n'est pas possible d'entrer en matière (cf. consid. 2.2 supra).

De toute manière, en ce qui concerne l'amende en cause, le Chef du Département des finances a reconnu, dans ses observations du 11 mai 2007 déposées devant le Tribunal fédéral, que le montant global des amendes des périodes fiscales 1987/1988 et 1989/1990 tel qu'arrêté par le Tribunal administratif avait été mal réparti entre le canton et la commune, ce qui avait donné une amende totale cantonale et communale supérieure de 700 fr. à ce qu'elle aurait dû être. Il a déclaré, dans lesdites observations, être d'accord, à bien plaisir, de corriger cette erreur.

Le recourant est en outre mal venu de se plaindre d'un manque de motivation des décisions de taxation et amendes du 6 décembre 2005 de l'Office d'impôt. Ces bordereaux ne sont en effet que des décisions d'exécution. L'arrêt du 19 décembre 2000 du Tribunal administratif et celui du 6 mars 2002 du Tribunal fédéral contiennent toute la motivation nécessaire à la bonne compréhension des décisions en cause.

#### **E. 5.1**

Le recourant estime que le droit cantonal a été appliqué de façon arbitraire ( art. 9 Cst. ). Il invoque la prescription absolue des impôts cantonaux et communaux des périodes fiscales 1987/1988 à 1993/1994 et des amendes y relatives. Selon lui, "seule doit être considérée comme une décision de taxation apte à sauvegarder le délai de prescription absolue, la décision qui fixe le montant de l'impôt en francs". En l'espèce, seules les décisions du 6 décembre 2005 répondraient à ces conditions. Or, celles-ci auraient fait l'objet d'une réclamation, puis de la décision sur réclamation du 27 mars 2007 attaquée par le présent recours devant le Tribunal fédéral. Lesdites décisions ne seraient donc pas encore entrées en force et la prescription absolue serait atteinte.

Le recourant ne conteste pas que la prescription relative du droit de taxer a été valablement interrompue, il n'y a dès lors pas lieu d'examiner ce point (cf. consid. 2.1).

#### **E. 5.2**

La décision attaquée retient que les décisions du 6 décembre 2005 ne font que reprendre les chiffres fixés par le Tribunal administratif dans son arrêt du 19 décembre 2000 ou calculer le revenu imposable en fonction des reprises arrêtées par ledit Tribunal. Ces décisions ne seraient donc que de simples mesures d'exécution prises en application dudit arrêt. Dès lors, les taxations et les amendes seraient entrées en force avec la notification de l'arrêt susmentionné.

#### **E. 6.1**

Il est douteux que le grief soit motivé de façon conforme aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. consid. 2.1). Le recourant ne fait que prétendre que la prescription des impôts et amendes en cause serait atteinte. Il ne démontre pas en quoi la décision attaquée serait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice. Comme le grief doit de toute façon être rejeté, la question de la motivation suffisante ou non peut rester ouverte.

### **E. 6.2**

Selon l'art. 98a aLI, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, le droit de procéder à une taxation définitive se prescrit par quatre ans après la fin de la période de taxation (al. 1); la prescription ne court pas ou elle est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours et de révision (al. 2); la prescription est interrompue, notamment, par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt; un nouveau délai commence à courir dès l'interruption (al. 3); la prescription est acquise, dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation (al. 4).

D'après l'art. 170 LI, le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la période fiscale (al. 1). La prescription de ce droit est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (al. 4).

### **E. 6.3**

L'arrêt du Tribunal administratif du 19 décembre 2000 a partiellement admis le recours de l'intéressé (cf. partie "Faits" lettre B supra). Il a fixé les éléments imposables pour les impôts cantonaux et communaux sur le revenu et la fortune de la période fiscale 1987/1988 ainsi que le montant des amendes des périodes 1987/1988 et 1989/1990 qu'il a réformées. Il a renvoyé le dossier à l'Administration cantonale des impôts afin qu'elle calcule à nouveau les éléments imposables des périodes 1989/1990 à 1993/1994, conformément aux tableaux de reprises figurant dans les considérants. Cet arrêt a fait l'objet d'un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux, lequel a déclaré le recours irrecevable. Le 6 décembre 2005, l'Office d'impôt a fait parvenir à l'intéressé, pour chaque année concernée, un document intitulé "notification des éléments imposables et calcul de l'impôt, taxation définitive selon décision de taxation sur recours", ainsi que le décompte final d'impôt dû. En ce qui concerne les amendes, il lui a été envoyé un bordereau mentionnant le total des amendes 1987/1988 et 1989/1990 initialement fixé puis le montant arrêté par le Tribunal administratif avec une différence en faveur du recourant.

### **E. 6.4**

L'arrêt du 19 décembre 2000 du Tribunal administratif est un arrêt de renvoi. Les instructions dudit Tribunal sont précises et contraignantes puisque celui-ci a fixé dans son arrêt les montants des reprises. Elles ne laissent aucune liberté à l'Office d'impôt quant à l'exécution de l'arrêt. En effet, l'unique tâche qui incombait à cette autorité était de calculer le montant d'impôt sur le revenu dû pour la période fiscale 1987/1988 sur la base du revenu imposable déterminé dans l'arrêt (l'impôt sur la fortune étant confirmé par le Tribunal administratif). Pour les périodes fiscales 1989/1990 à 1993/1994, il s'agissait pour ladite autorité de calculer le revenu imposable sur la base des tableaux figurant dans l'arrêt et récapitulant les reprises, puis de calculer les impôts dus. Quant aux amendes, le Tribunal administratif a directement fixé le montant des amendes qu'il entendait réformer, soit celles des périodes 1987/1988 et 1989/1990. Il a maintenu la majoration de 10% des éléments soustraits comme sanction relative aux périodes 1991/1992 et 1993/1994.

Le recours de droit public - tel qu'introduit à l'encontre de l'arrêt du Tribunal administratif du 19 décembre 2000 - est un moyen de droit extraordinaire. Il n'a pas d'effet dévolutif; il ne constitue pas simplement la poursuite de la procédure cantonale précédente mais, par son introduction, il ouvre une nouvelle procédure d'un autre type ( ATF 107 Ia 269 consid. 1 p. 271; RF 52/1997 p. 41 consid. 4b, 2P. 3/1995; Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, Berne 1994, 2e éd., p. 8/9). Or, une décision acquiert force de chose jugée (autorité formelle) lorsque les parties ne peuvent plus l'attaquer par une voie de droit ordinaire dans la procédure dont elle est issue, même si un recours extraordinaire est encore possible. Une décision qui a acquis force de chose jugée a force exécutoire (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., p. 170).

### **E. 6.5**

Au vu de ce qui précède, il n'est nullement arbitraire de considérer que la procédure de taxation se termine avec la fixation des éléments imposables (cf. arrêt non publié du 8 février 2006 2P.201/2004 consid. 6) et que l'entrée en force des décisions en cause s'est faite avec la notification de l'arrêt du Tribunal administratif du 19 décembre 2000, lequel a fixé les éléments imposables de façon définitive. La prescription absolue de 12 ans a commencé à courir "après la fin de la période de taxation", soit, en ce qui concerne la période 1987/1988, le 1er janvier 1989 pour être atteinte le 31 décembre 2000. L'arrêt du Tribunal administratif ayant été rendu avant cette date, la prescription absolue de 12 ans du droit de taxer n'a pas été acquise pour la période 1987/1988. Ladite prescription n'étant pas atteinte pour la plus ancienne des périodes fiscales en cause, elle ne l'est a fortiori pas non plus pour les autres, soit les périodes 1989/1990, 1991/1992 et 1993/1994. Il en va de même sous le nouveau droit, pour toutes les périodes fiscales concernées, celui-ci prévoyant un délai de prescription absolue plus long que l'ancien (cf. consid. 6.1).

### **E. 7.1**

L'art. 118 aLI prévoit:

« 1 Les créances fiscales et les amendes se prescrivent par cinq ans dès l'entrée en force de la décision qui les fonde.

2 La suspension et l'interruption de la prescription sont réglées conformément à l'article 98a, alinéas 2 et 3; la prescription est acquise dans tous les cas dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle la décision est devenue exécutoire. »

### **E. 7.2**

Comme on l'a vu ci-dessus (consid. 5.2), la décision attaquée indique que les taxations et les amendes sont entrées en force avec la notification de l'arrêt susmentionné. La notification de l'arrêt Tribunal administratif du 19 décembre 2000, faisait partir le délai de la prescription relative de 5 ans, laquelle avait été valablement interrompue par les décisions du 6 décembre 2005. Quant au délai de la prescription absolue de 10 ans, il ne serait pas encore atteint.

### **E. 7.3**

Le recourant n'explique pas en quoi la décision attaquée serait arbitraire (cf. consid. 2.1). Quoiqu'il en soit, l'application de la loi cantonale faite par l'autorité intimée ne l'est pas. En effet, comme susmentionné (consid. 6.3), l'arrêt du Tribunal administratif du 19 décembre 2000 étant un arrêt de renvoi et le recours de droit public étant un moyen de droit

extraordinaire, l'autorité intimée pouvait considérer que les décisions en cause étaient devenues exécutoires avec la notification de l'arrêt du Tribunal administratif du 19 décembre 2000. Le délai de la prescription absolue de 10 ans du droit de percevoir l'impôt de l'art. 118 aLI a ainsi commencé à courir dès le 1er janvier 2001. C'est donc sans arbitraire que l'autorité intimée a jugé que la prescription absolue du droit de percevoir les impôts cantonaux et communaux des périodes fiscales 1987/1988 à 1993/1994 et les amendes y relatives n'est pas acquise.

Le grief du recourant est ainsi mal fondé. Au demeurant, celui-ci n'invoquant pas une application arbitraire de la prescription relative, il n'y a pas lieu de l'examiner (cf. consid. 2.1).

## **E. 8**

Il résulte de ce qui précède que le recours est irrecevable en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct. Il est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il porte sur les impôts cantonal et communal.

Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire ( art. 65 et 66 al. 1 LTF ).

L'autorité intimée n'a pas droit à des dépens ( art. 68 al. 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.